

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2011. szeptember 8.*

A C-78/08–C-80/08. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Corte suprema di cassazione (Olaszország) a Bírósághoz 2008. február 25-én érkezett, 2007. november 29-i és 2007. december 20-i határozataival terjesztett elő az előtte

a **Ministero dell'Economia e delle Finanze,**

az **Agenzia delle Entrate**

és

a **Paint Graphos Soc. coop. arl** (C-78/08.)

között,

az **Adige Carni Soc. coop. arl**, felszámolás alatt

és

az **Agenzia delle Entrate,**

* Az eljárás nyelve: olasz.

a **Ministero dell'Economia e delle Finanze** (C-79/08.)

között,

valamint

a **Ministero delle Finanze**

és

Michele Franchetto (C-80/08.)

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, J.-J. Kasel (előadó), M. Ilešič, M. Safjan és M. Berger bírák,

főtanácsnok: N. Jääskinen,
hivatalvezető: R. Şereş tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. március 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Paint Graphos Soc. coop. arl és az Adige Carni Soc. coop. arl felszámolás alatt képviseletében F. Capelli, L. Salvini, L. Paolucci, A. Abate, P. Piva és L. Manzi avvocati,

- M. Franchetto képviselőjében M. Bianca avvocato,
- az olasz kormány képviselőjében kezdetben: I. M. Braguglia, később: G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Gentili avvocato dello Stato,
- a spanyol kormány képviselőjében M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviselőjében G. de Bergues, A.-L. Vendrolini és B. Beaupère-Manokha, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal, G. Conte és C. Urraca Caviedes, meghatalmazotti minőségben,
- az EFTA Felügyeleti Hatóság képviselőjében X. Lewis, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2010. július 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek az EK 87. cikk és az adózás terén a joggal való visszaélés tilalma elvének értelmezésére irányulnak.

- 2 E kérelmeket a Ministero dell’Economia e delle Finanze, valamint az Agenzia delle Entrate és a Paint Graphos Soc. coop. arl (a továbbiakban: Paint Graphos) (C-78/08. sz. ügy), az Adige Carni Soc. coop. Arl, felszámolás alatt (a továbbiakban: Adige Carni) és az Agenzia delle Entrate, valamint a Ministero dell’Economia e delle Finanze (C-79/08. sz. ügy), továbbá a Ministero delle Finanze és az M. Franchetto (C-80/08. sz. ügy) között az olasz adójog alapján a termelő- és munkaszövetkezetek által igénybe vehető különböző adómentességek iránti kérelmek tárgyában folyamatban lévő jogvitákban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 1998. december 10-én az Európai Közösségek Bizottsága közzétette az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló közleményét (HL C 384., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 277. o.; a továbbiakban: a vállalkozások közvetlen adóztatásáról szóló közlemény), amelyben az adóintézkedések formájában nyújtott állami támogatások területén kíván bizonyos szabályokat pontosítani.
- 4 Az európai szövetkezet (SCE) statútumáról szóló, 2003. július 22-i 1435/2003/EK tanácsi rendelet (HL L 207., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 280. o.) elfogadását követően a Bizottság az Európai Parlament, a Tanács, az Európai Gazdasági és Szociális Bizottság és a Régiók Bizottsága részére az európai szövetkezeti társaságok támogatásáról szóló, 2004. február 23-i közleményében (COM(2004) 18 végleges; a továbbiakban: az európai szövetkezeti társaságok támogatásáról szóló közlemény)

ismertette a szövetkezetek sajátos jellemzőit, és e társasági formának a tagállamokban való elterjedését célzó intézkedéseket jelölt meg.

A nemzeti szabályozás

- 5 Az olasz alkotmány 45. cikke kimondja, hogy:

„A Köztársaság elismeri a kölcsönösségi alapon és spekulatív magánérdekek nélkül működő szövetkezetek társadalmi szerepét. A törvény a legmegfelelőbb eszközökkel segíti és előmozdítja e társasági forma elterjedését, és megfelelő ellenőrzésekkel biztosítja jellegének és céljának megőrzését. A törvény gondoskodik a kézművesség védelméről és fejlődéséről.”

- 6 Az adókedvezmények szabályozásáról szóló 1973. szeptember 29-i 601. sz. köztársasági elnöki rendeletnek (a GURI 1973. október 16-i 268. számának rendes melléklete, 3. o.) az alapügyek tényállásának idején, azaz 1984 és 1993 között hatályos szövege (a továbbiakban: 601/1973. sz. köztársasági elnöki rendelet) a következőket rögzítette:

„10. cikk

(Mezőgazdasági és kisüzemi halászati szövetkezetek)

(1) Mentés a jogi személyeket terhelő jövedelemadó és a helyi jövedelemadó alól a mezőgazdasági szövetkezetek és társulásaik azon jövedelme, amely olyan állatok tenyésztéséből származik, amelyeket legalább egynegyed részben a tagok földterületéről származó táplálékkal etetnek, továbbá amely az 1973. szeptember 29-i [597. sz.] köztársasági elnöki rendelet [...] 28. cikkének c) pontjában meghatározott korlátok

között a mezőgazdasági vagy állattenyésztési termékek és a tagok által a földterületeik lehetőségeinek megfelelően apportált állatok kezeléséből, feldolgozásából és forgalmazásából származik.

(2) Amennyiben a szövetkezet vagy a tagjai által folytatott tevékenység meghaladja az említett bekezdésben, valamint az említett rendelet 28. cikkének b) és c) pontjában meghatározott korlátokat, a mentesség a szövetkezet vagy a társulás azon jövedelmére alkalmazandó, amely a tagok földterületeiből származó agrárjövedelemnek felel meg.

(3) A kisüzemi halászati szövetkezetek, valamint társulásaik jövedelme mentes a jogi személyek jövedelemadója, valamint a helyi jövedelemadó alól. Kisüzemi halászati szövetkezetnek minősülnek azok a szövetkezetek, amelyek hivatásszerűen foglalkoznak a kizárólag az 1986. október 2-i 1639. sz. köztársasági elnöki rendelet 8. cikke szerinti 3. és 4. kategóriájú hajóval folytatott tengeri halászattal vagy a belvízi halászattal.

11. cikk

(Termelő- és munkaszövetkezetek)

»(1) A termelő- és munkaszövetkezetek, valamint társulásaik jövedelme mentes a jogi személyek jövedelemadója, valamint a helyi jövedelemadó alól, amennyiben a folyamatosan munkát végző tagok számára ténylegesen juttatott díjazás összege, beleértve az utolsó bekezdésben említett összegeket is, nem kevesebb, mint az alapanyagokhoz és a szállításokhoz kapcsolódó költségek kivételével az összes egyéb költség 60%-a. Amennyiben a díjazások összege kevesebb 60%-nál, azonban nem kevesebb az egyéb költségek 40%-ánál, a jogi személyek jövedelemadója, valamint a helyi jövedelemadó a felével csökken.

(2) A termelőszövetkezetek esetében az előző bekezdés rendelkezései akkor alkalmazandók, ha a tagok megfelelnek a munkaszövetkezetek tagjaival szemben az ideiglenes államfő [...] 1947. december 14-i [1577. sz.], később módosított törvényerejű rendelete 23. cikkében rögzített valamennyi előírásnak.

(3) A termelő- és munkaszövetkezetek, valamint társulásaik jövedelmének számítása során azokból a munkabérben részesülő tagoknak a jövedelemkiegészítés címén jutott összegek legfeljebb az aktuális bérek 20%-kal megnövelt mértékéig vonhatók le.«

12. cikk

(Egyéb szövetkezetek)

(1) A 10. és 11. cikkben nem említett egyéb szövetkezetek és társulásaik esetében a jogi személyeket terhelő jövedelemadó és a helyi jövedelemadó az egynegyedével csökken.

(2) A helyi jövedelemadó tekintetében a szövetkezet vagy a társulás az előző bekezdés szerinti adókedvezmény helyett választhatja az 1973. szeptember 29-i 599. sz. köztársasági elnöki rendelet 7. cikkének negyedik bekezdése szerinti adókedvezmények alkalmazását. Ezt a választási lehetőséget az éves adóbevallásban kell gyakorolni, amelyhez semmisség terhe mellett csatolni kell az adókedvezményekkel érintett tagok listáját.

(3) Az előző bekezdések sérelme nélkül a fogyasztási szövetkezetek és társulásaik esetében a jövedelem csökkenthető azon összeggel, amelyet a vásárolt termékek ára egy részének megtérítéseként felosztottak a tagok között.

13. cikk

(A tagi finanszírozás)

(1) Mentés a helyi jövedelemadó alól a természetes személy tagok által a szövetkezet és társulásai rendelkezésére bocsátott, vagy az ezek által a tagok számára visszatartott társasági vagyonrésztől eltérő összegek kamata, feltéve hogy:

- a) a kifizetésekre és visszatartásokra kizárólag a társasági cél elérése érdekében kerül sor, és azok összege tagonként nem haladja meg a 40 millió lírát. Ez a maximális érték 80 millió lírára emelkedik a mezőgazdasági termékek konzerválásával, kezelésével, feldolgozásával és forgalmazásával foglalkozó szövetkezetek, valamint a termelő- és munkaszövetkezetek esetén;
- b) a szóban forgó összegek után fizetett kamat nem haladja meg a postai takaréktalványok birtokosait megillető maximális kamatot.

[...]

14. cikk

(A kedvezmények alkalmazásának feltételei)

(1) A jelen címben szereplő adókedvezmények azon szövetkezetekre, illetve azon szövetkezeti társulásokra alkalmazhatók, amelyek az állami törvényekben előírt kölcsönösségi elv alapján működnek, és amelyek szerepelnek a prefektusi nyilvántartásban vagy a szövetkezetek általános nyilvántartásában.

(2) A kölcsönösségi célt jellemző elvárásokat akkor kell kielégítettnek tekinteni, ha az ideiglenes államfő 1947. december 14-i 1577. sz., [a szövetkezetekről szóló] később módosított törvényerejű rendelete [(a GURI 1948. január 22-i 17. száma); a továbbiakban: 1577/1947. sz. törvényerejű rendelet] 26. cikkében szereplő feltételek kifejezetten, eltérési lehetőség nélkül szerepelnek az alapszabályban, továbbá ha ezen feltételek ténylegesen teljesültek a pénzügyi időszak, valamint az azt megelőző öt év során, vagy azon időtartam alatt, amely az alapszabály elfogadása óta eltelt, amennyiben ez nem éri el az öt évet.

(3) Az adóhatóság, együttműködve a munkaügyi minisztériummal vagy más felügyeleti szervekkel, ellenőrzi az adókedvezmények alkalmazásának feltételeit.”

7 Az 1577/1947. sz. törvényerejű rendelet 26. cikkének szövege a következő:

„Az adózás szempontjából a kölcsönösségi célt jellemző feltételek fennállását vélelmezni kell, amennyiben a szövetkezet alapszabálya tartalmazza a következő kikötéseket:

a) a ténylegesen szolgáltatott tőkére alkalmazott törvényes kamatot meghaladó osztalék felosztásának tilalma;

b) a tartalék tagok közötti felosztásának tilalma a társaság fennállása alatt;

- c) a befektetett tőke és az esetleges osztalékok levonása után megmaradó teljes vagyon közhasznú, a kölcsönösség szellemének megfelelő célra fordítása a társaság megszűnése esetén.

[...]

- 8 A jogi személyeket terhelő jövedelemadó-rendszer és az osztalék és a tőkeemelés adóztatási rendszerének módosításáról, a társaságok tőkeminimumának kiigazításáról és más adójogi és társasági jogi rendelkezésekről szóló, 1977. december 16-i 904. sz. törvény (a GURI 1977. december 17-i 343. száma) 12. cikke előírja:

„A módosított és kiegészített, 1973. szeptember 29-i 601. sz. köztársasági elnöki rendelet III. címe rendelkezéseinek sérelme nélkül a fel nem osztható tartalék a szövetkezetek és társulásaik esetében nem képez adóköteles jövedelmet, feltéve, hogy semmilyen formában nem lehetséges a tagok közötti felosztása sem a társaság vagy a társulás fennállásának ideje alatt, sem pedig annak megszűnése esetén.”

Az alapeljárások

A C-78/08. sz. ügy

- 9 A Guardia di Finanza (olasz pénzügyőrség) által végzett ellenőrzéseket követően Matera város adóhatósága adómegállapításról szóló határozatot küldött az olasz jog

alapján működő Paint Graphos szövetkezet részére, amelyben 1993. évre vonatkozóan helyesbítette a jövedelmének összegét a jogi személyeket terhelő jövedelemadó (a továbbiakban: IRPEG) és a helyi jövedelemadó (a továbbiakban: ILOR) megállapítása céljából. Ugyanebben a határozatban ezen adóhatóság megtagadta az említett szövetkezettől a szövetkezetekre vonatkozó olasz jogszabályok szerinti adómentességekhez való jogot.

- 10 A Paint Graphos keresetet nyújtott be ezen adómegállapításról szóló határozattal szemben a Commissione tributaria provinciale di Matera (materai megyei adóügyi bíróság, Olaszország) előtt az említett adómentességek igénybevételéhez való jogára hivatkozással. Keresetének e bíróság helyt adott.
- 11 Az adóhatóság ezen ítélet ellen fellebbezéssel élt a Commissione tributaria regionale della Basilicata (basilicatai regionális adóügyi bíróság) előtt, amely az elsőfokú ítéletet helyben hagyta.
- 12 A Ministero dell’Economia e delle Finanze (gazdasági és pénzügyminisztérium) és az Agenzia delle Entrate ezen ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő többek között a 601/1973. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. és 14. cikkének megsértésére és téves alkalmazására való hivatkozással.

A C-79/08. sz. ügy

- 13 Az 1999. június 8-án kelt adómegállapításról szóló határozatával a rovigói adóhatóság értesítette az olasz jog alapján működő Adige Carni szövetkezetet arról, hogy megtagadta tőle a 601/1973. sz. köztársasági elnöki rendelet 10. és azt követő cikkei alapján járó adókedvezményeket, továbbá, hogy az 1993. évi adóköteles jövedelmét felemelte, valamint, hogy ennek következtében megnőtt az e szövetkezet által fizetendő IRPEG

és ILOR összege. Az említett adóhatóság megállapította különösen, hogy nem levonható költségek is keletkeztek, mivel azokat nem dokumentálták, vagy pedig azok nem az érintett időszakra vonatkoztak. A Guardia di Finanza által felvett jegyzőkönyvre hivatkozva kifogásolta továbbá nem létező ügyletek utáni számláknak az Italcarni Srl társaság általi kibocsátását, amelyek összegét jövedelemnek tekintette. Ugyanakkor, mivel az Adige Carni ezeket az összegeket nem könyvelte el jövedelemként, az adóhatóság feltételezte, hogy ezeket az összegeket az említett köztársasági elnöki rendelet 11. cikkét megsértve felosztották a tagok között.

- 14 Az Adige Carni keresetet nyújtott be a Commissione tributaria provinciale di Rovigohoz (rovigói megyei adóügyi bíróság, Olaszország), amely megsemmisítette a vitatott adómegállapításról szóló határozatot.

- 15 Az adóhatóság fellebbezéssel élt ezen ítélettel szemben a Commissione tributaria regionale (regionális adóügyi bíróság) előtt, amely helyben hagyta az adómegállapításról szóló határozatot és az Adige Carni által igénybevett adómentességek megtagadását.

- 16 Ez utóbbi ekkor felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő többek között a szóban forgó adómentességek megtagadásáról szóló határozat indokolásának elmulasztására, illetve elégtelenségére való hivatkozással.

A C-80/08. sz. ügy

- 17 A monfalconei adóhatóság helyesbítette az olasz állampolgárságú M. Franchetto által az 1984–1988. évekre benyújtott jövedelemadó-bevallásokat, azzal az indokkal, hogy az olasz jog szerint működő Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico rl (a

továbbiakban: Cooperativa Maricoltori) tagjaként, amelynek célja puhatestűek tenyésztése és értékesítése volt, más tagokhoz hasonlóan önállóan lépett fel a piacon, miközben a szövetkezet, amelynek nevében az értékesítési és beszerzési számlák kibocsátásra kerültek, minden egyes értékesítés esetében minden nyújtott szolgáltatás után jutalékban részesült, és az árnövekményt felosztotta tagjai között, ahelyett, hogy az e célból létesített tartalékba helyezte volna.

- 18 A Cooperativa Maricoltorit illetően az IRPEG tekintetében az 1984. és 1985. évre nyújtott mentességeket visszavonták, és az ennek megfelelő összegeket a monfalconei adóhatóság visszafizettette. Az e szövetkezet által az 1985. év vonatkozásában benyújtott keresetet a Commissione tributaria di primo grado di Trieste (trieszti elsőfokú adóügyi bíróság) elutasította, az 1984. évre pedig az adót elengedték.
- 19 M. Franchetto a Commissione tributaria di primo grado di Trieste előtt megtámadta az őt érintő adómegállapításról szóló határozatot arra való hivatkozással, hogy nem vitatható a szövetkezeti minőség elismeréséhez szükséges feltételek teljesülése az említett társaság esetében, mivel a 601/1973. sz. köztársasági elnöki rendelet 14. cikke szerint nem kérték ki a munkaügyi miniszter véleményét.
- 20 A Commissione tributaria di primo grado di Trieste helyt adott M. Franchetto keresetének.
- 21 Ezzel szemben a monfalconei adóhatóság fellebbezése folytán eljáró Commissione tributaria di secondo grado (másodfokú adóügyi bíróság) ez utóbbi ítéletet hatályon kívül helyezte, és megállapította, hogy a Cooperativa Maricoltori nem kölcsönösségi, hanem „konzorciális” célokat követve működött.
- 22 A Commissione tributaria centrale di Roma (római központi adóügyi bíróság) – anélkül, hogy M. Franchetto érveit, miszerint ő az alapszabálya szerint szövetkezetnek nyilvánított szövetkezet munkavállaló tagja, érdemben elbírálta volna – kimondta,

hogy a munkaügyi minisztérium kötelező véleményének előzetes beszerzése nélkül az adómentességek az említett szövetkezettől nem tagadhatók meg.

- 23 A ministero delle Finanze a felülvizsgálati eljárásban az említett bíróság ítéletének megsemmisítését kéri különösen a 601/1973. sz. köztársasági elnöki rendelet 14. cikkének megsértésére való hivatkozással azon okból, hogy az adómegállapításról szóló határozat a szövetkezet tagjára és nem magára a szövetkezetre vonatkozott, és emiatt nem kellett beszerezni a munkaügyi minisztérium véleményét.
- 24 2008. március 31-i végzésében a Bíróság elnöke az írásbeli és szóbeli szakasz, valamint az ítélelhozatal céljából egyesítette a C-78/08–C-80/08. sz. ügyeket.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 25 A Corte suprema di cassazione (Semmtőszék), miután megállapította, hogy az előtte fekvő ügyek tárgya az olasz szabályozásban a kizárólag a szövetkezetek javára, azok sajátos – e társasági forma társadalmi szerepének és alapvetően a kölcsönösség elvén alapuló jellegének hangsúlyozásával az olasz alkotmány 45. cikkében is elismert – céljára tekintettel biztosított, különböző adók alóli teljes, illetve részleges mentességekhez való jog, úgy ítélte meg, hogy e kedvezményeknek az uniós joggal való összeegyeztethetőségének vizsgálata érdekében először is azt kell meghatározni, hogy az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében a közös piaccal összeegyeztethetetlen támogatásnak minősül-e – és adott esetben milyen feltételekkel – az, hogy az érintett szövetkezetek gyakran jelentős összegű adót takarítanak meg. Az ilyen összeegyeztethetlenség ugyanis az EK 88. cikk (3) bekezdésének közvetlen hatálya miatt azt a

kötelezettséget vonná maga után a tagállami hatóságok számára – ideértve a bíróságokat is –, hogy mellőzzék a 601/1973. sz. köztársasági elnöki rendelet alkalmazását.

- 26 Továbbá amennyiben az, hogy az érintett társaságok a szövetkezeti formát választották, joggal való visszaélésnek minősül, amely alkalmas a piac szabályainak, a szabad versenynek és az egyenlő bánásmód elvének a torzítására, ennek a jelen esetben az lenne a következménye, hogy az adóhatósággal szemben nem lehet a szövetkezeti jogi formára hivatkozni, amely ezáltal a nyereségszerzési céllal működő társaságokra alkalmazandó rendes adóztatási szabályok alapján vetheti ki az adót e társaságokra. A Corte suprema di cassazione álláspontja szerint meg kell vizsgálni a szóban forgó adókedvezmények igazolhatóságát és arányosságát, figyelembe véve egyes szövetkezetek piaci részesedése mellett a nemzeti jogban előírt ellenőrzési rendszer hiányosságait is.
- 27 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy csak a polizia tributaria (adórendőrség) beavatkozása tette lehetővé annak megállapítását, hogy az alapügyekben szóban forgó szövetkezetek állításukkal, valamint az alapszabályukban szereplő kijelentésekkel ellentétben nem kölcsönösségi célt követtek, míg az olasz jogban előírt, a kölcsönösségi céllal kapcsolatos feltételek tiszteletben tartásának vizsgálatáért felelős ellenőrző szervek nem derítettek fényt ezen ellentmondásra. Márpedig az ellenőrzési rendszer ilyen hiányosságai megkönnyítik a szövetkezetek számára a kedvezőbb adózási szabályok igénybevételét lehetővé tevő feltételek alkalmazásával kapcsolatos visszaéléseket.
- 28 E körülményekre tekintettel a Corte suprema di cassazione úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi, a C-78/08–C-80/08. sz. ügyekben azonos módon megfogalmazott kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethetők-e a [601/1973. sz.] köztársasági elnöki rendelet 10., 11., 12., 13. és 14. cikke szerint a szövetkezeteknek nyújtott adókedvezmények a versenyjogi előírásokkal, különösen pedig az EK-Szerződés 87. cikke értelmében vett

állami támogatásnak minősülnek-e, főleg akkor, ha az [1577/1947. sz. törvényerejű rendeletben] előírt felügyeleti és a visszaélések kiküszöbölésére szolgáló rendszer nem megfelelő?

- 2) Közelebbről, a vitás adókedvezmények állami támogatásként való minősítésének problémája szempontjából – a szervezeteknek szabott célokhoz mérten – arányosnak tekinthetők-e ezek az adójogi intézkedések; az arányosság vizsgálata kiterjedhet-e magukon az egyes intézkedésen túl az intézkedések egésze révén nyújtott előnyre, valamint az abból eredő versenytorzításokra is?

- 3) Az előző kérdések megválaszolásához az előterjesztő bíróság jelentősnek tartja azt a körülményt, hogy a felügyeleti rendszert a társasági jog átfogó módosítása súlyosan tovább gyengítette, különösen a 2004. évi 311. törvény szerint túlnyomó részben és nem teljes mértékben kölcsönösségi alapon működő szervezetek esetében.

- 4) Függetlenül attól, hogy a kérdéses adókedvezmények állami támogatásnak minősíthetők-e, a szervezeti társasági forma igénybevétele – az adócsaláson, illetve a színlelt jogügyleteken túlmenően is – joggal való visszaélésnek tekinthető-e abban az esetben, ha erre kizárólag vagy túlnyomórészt adómegtakarítás céljából kerül sor?”

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek elfogadhatóságáról

- ²⁹ A Paint Graphos, az Adige Carni és – a francia kormány kivételével – a Bírósághoz észrevételeket benyújtó kormányok, valamint a Bizottság kétségeiket fejezik ki a jelen

előzetes döntéshozatali kérelmek vagy legalábbis egyes feltett kérdések elfogadhatóságával kapcsolatban. Ennélfogva csak másodlagosan fejtették ki az ügy érdemével kapcsolatos álláspontjukat.

- 30 E tekintetben mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikkben említett eljárás keretében kizárólag az ügyben eljáró és határozathozatalra hivatott nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak megítélése, hogy – tekintettel az ügy különleges jellemzőire – ítélete meghozatalához szükségesnek tartja-e az előzetes döntéshozatalt, és a Bíróságnak feltett kérdései relevánsak-e. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság – főszabály szerint – köteles határozatot hozni (lásd különösen a C-395/08. és C-396/08. sz., Bruno és társai egyesített ügyekben 2010. június 10-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-5119. o.] 18. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 31 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helyállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon (a C-222/05–C-225/05. sz., van der Weerd és társai egyesített ügyekben 2007. június 7-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4233. o.] 22. pontja, a C-188/10. és C-189/10. sz., Melki és Abdeli egyesített ügyekben 2010. június 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-5667. o.] 27. pontja, valamint a fent hivatkozott Bruno és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 19. pontja).
- 32 Ezért a Bíróság csak kivételes esetekben jogosult megvizsgálni azokat a körülményeket, amelyek mellett a nemzeti bíróság hozzá fordult (lásd ebben az értelemben a C-379/98. sz., PreussenElektra ügyben 2001. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2001.,

I-2099. o.] 39. pontját). Az együttműködés szelleme ugyanis, amelyben az előzetes döntéshozatali eljárást le kell folytatni, magában foglalja, hogy a nemzeti bíróság a maga részéről figyelemmel van a Bíróságra ruházott feladatra, amely a tagállamok igazságszolgáltatásához való hozzájárulását jelenti, és nem pedig általános vagy hipotetikus kérdésekről való jogi véleménynyilvánítást (a C-112/00. sz. Schmidberger-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-5659. o.] 32. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 33 A jelen előzetes döntéshozatali kérelmek esetében a kérdést előterjesztő bíróság első két kérdésével arra vár választ, hogy az érintett belső jog alapján a szervezeteknek biztosított adókedvezmények összeegyeztethetők-e az uniós joggal, és közelebbről, hogy az említett kedvezmények az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősülnek-e.
- 34 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság, bár nem dönthet az EUMSZ 267. cikk alapján indított eljárásban a belső jogszabályoknak a közösségi jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségéről, és nem értelmezheti a nemzeti törvényi vagy rendeleti rendelkezéseket sem, hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a kérdést előterjesztő bíróságot minden olyan, a közösségi jog releváns értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi számára ezen összeegyeztethetőség értékelését az előtte folyó eljárásban (lásd különösen a C-292/92. sz., Hünermund és társai ügyben 1993. december 15-én hozott ítélet [EBHT 1993., I-6787. o.] 8. pontját, valamint a C-285/99. és C-286/99. sz., Lombardini és Mantovani egyesített ügyekben 2001. november 27-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-9233. o.] 27. pontját).
- 35 Pontosabban a Bíróság korábban már kimondta, hogy a Bizottságnak a támogatók közös piaccal való összeegyeztethetőségének vizsgálatára vonatkozó hatásköre nem képezi akadályát annak, hogy valamely nemzeti bíróság a támogatás fogalmának értelmezésével kapcsolatban előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesszen elő a Bírósághoz (a C-256/97. sz. DM Transport ügyben 1999. június 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-3913. o.] 15. pontja). A Bíróság így többek között tájékoztathatja a kérdést előterjesztő bíróságot minden olyan, az uniós jog értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi számára annak megállapítását, hogy egy adott nemzeti intézkedés állami támogatásnak minősülhet-e az uniós jog értelmében (lásd a C-140/09. sz. Fallimento Traghetti del Mediterraneo ügyben 2010. június 10-én

hozott ítélet [EBHT 2010., I-5243. o.] 24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

- 36 Ebből következik, hogy az, hogy az első két kérdés megfogalmazása szerint a 601/1973. sz. köztársasági elnöki rendeletnek az uniós jog vonatkozó rendelkezéseivel való összeegyeztethetőségére vonatkozik, nem vonja maga után e kérdések elfogadhatatlanságát.
- 37 Ugyanez vonatkozik arra a körülményre, hogy e két kérdés közül az első a 601/1973. sz. köztársasági elnöki rendelet 10. és 12. cikkére is utal, amelyek a termelő- és munkaszövetkezetektől eltérő más szövetkezetekre vonatkoznak, noha a Corte suprema di cassazione az alapügyekben szóban forgó szövetkezeteket e rendelet 11. cikke szerinti „termelő- és munkaszövetkezetnek” minősítette. Az első két kérdést ugyanis elfogadhatónak kell tekinteni, amennyiben azok ez utóbbi típusú szövetkezeti formának az említett rendeletnek az adott esetben a 13. és 14. cikkével összefüggésben értelmezett 11. cikke szerinti helyzetére vonatkoznak.
- 38 A fentiekre tekintettel az együttesen vizsgálendő első két kérdést úgy kell értelmezni, mint amelyek lényegében arra vonatkoznak, hogy az alapügyek tárgyát képezőkhöz hasonló termelő- és munkaszövetkezetek számára a 601/1973. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkéhez hasonló nemzeti szabályozásban biztosított adókedvezmények az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősülnek-e, és ha igen, mennyiben.
- 39 A harmadik kérdést illetően meg kell állapítani, hogy abban a Corte suprema di cassazione az alapügyek tényállásának időpontját követően elfogadott jogszabályi módosításokra utal. Így az említett kérdésben szereplő, a 2004. évi 311. törvényre vonatkozó utalás irreleváns a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jogviták eldöntése szempontjából. Következésképpen a harmadik kérdés elfogadhatatlan.

- 40 A kérdést előterjesztő bíróság által feltett, az alapügyekben érintett társaságok által elkövetett esetleges joggal való visszaéléssel kapcsolatos negyedik kérdést illetően emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a jogalanyok az uniós jog normáit nem alkalmazhatják csalárd módon vagy visszaélésszerűen (lásd különösen a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 68. pontját, valamint a C-16/05. sz., Tum és Dari ügyben 2007. szeptember 20-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-7415. o.] 64. pontját).
- 41 Ugyanakkor nyilvánvaló, hogy a 601/1973. sz. köztársasági elnöki rendelet alapján az alapügyekben szóban forgó szövetkezeteknek biztosított adókedvezményeket kizárólag az olasz belső jog írta elő, és nem az uniós jog. Ennélfogva kizárt, hogy a jelen esetben sérült volna az uniós joggal kapcsolatban a joggal való visszaélés tilalmának elve.
- 42 Ennélfogva a negyedik kérdés megválaszolására, mivel az nem az uniós jog értelmezésére vonatkozik, a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 43 A jelen ítélet 38. pontjában újrafogalmazott első két kérdés megválaszolása érdekében tájékoztatni kell a kérdést előterjesztő bíróságot az azon feltételekkel kapcsolatos minden olyan szükséges értelmezési szempontról, amelyek alapján az EK 87. cikk (1) bekezdése valamely nemzeti intézkedést állami támogatásnak minősít, amely feltételek nevezetesen a következők: először is a támogatás állam általi vagy állami forrásból történő finanszírozása, másodsor az ilyen intézkedés szelektivitása, valamint harmadszor annak a tagállamok közötti kereskedelemre gyakorolt hatása és az ezen intézkedésből eredő versenytorzítás. E három feltételt kell tehát egyesével megvizsgálni.

A támogatás állam általi vagy állami forrásból történő finanszírozására vonatkozó feltételről

- 44 Az EK 87. cikk (1) bekezdése „a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott [...] támogatás[okra]” vonatkozik.
- 45 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a támogatás fogalma általánosabb, mint a szubvencióé, mivel nemcsak az olyan pozitív juttatásokat foglalja magában, mint maguk a szubvenciók, hanem azon állami beavatkozásokat is, amelyek különböző módon könnyítenek a vállalkozás költségvetésére általában nehezedő terheken, és amelyek ugyanolyan természetűek és azonos hatásúak, de nem minősülnek a szó szoros értelmében vett szubvenciónak (lásd különösen C-143/99. sz., *Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* ügyben 2001. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-8365. o.] 38. pontját, a C-501/00. sz., *Spanyolország kontra Bizottság* ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-6717. o.] 90. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-222/04. sz., *Cassa di Risparmio di Firenze és társai* ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-289. o.] 131. pontját).
- 46 Ebből következően az az intézkedés, amellyel a hatóságok adómentességet biztosítanak egyes vállalkozásoknak, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozza a kedvezményezettet, mint a többi befizetőt, az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősül. Ugyanígy állami támogatásnak minősülhet az az intézkedés, amely egyes vállalkozásoknak adócsökkentést vagy az egyébként esedékes adófizetés halasztását engedélyezi (a fent hivatkozott *Cassa di Risparmio di Firenze és társai* ügyben hozott ítélet 132. pontja).
- 47 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az olyan nemzeti intézkedés, mint amely az alapügyek tárgyát képezi, állami támogatási jellegűnek tekintendő.

A vitatott intézkedés szelektivitására vonatkozó feltételről

- 48 Az EK 87. cikk (1) bekezdése tiltja a „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését előnyben részesítő” állami támogatásokat, azaz a szelektív támogatásokat.
- 49 Valamely nemzeti adóintézkedés „szelektívnek minősítéséhez először is előzőleg meg kell határozni és meg kell vizsgálni az adott tagállamban hatályban lévő adózási rendszer szerinti közös vagy általános” rendszert. Ehhez a közös vagy „általános” adórendszerhez képest kell ezután értékelni és megállapítani, hogy a szóban forgó adóintézkedéssel biztosított előny szelektív jellegű-e, ehhez pedig azt kell bizonyítani, hogy ez az intézkedés eltér az említett közös adórendszertől, amennyiben különbséget tesz az érintett tagállam adózási rendszere által kitűzött célra tekintettel hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között (ebben az értelemben lásd a C-88/03. sz., Portugália kontra Bizottság ügyben 2006. szeptember 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-7115. o.] 56. pontját).
- 50 E tekintetben a Bíróság rendelkezésére álló információkból egyrészt kitűnik, hogy a társasági jövedelemadó kiszámításához az érintett termelő- és munkaszövetkezetek adóalapját ugyanúgy határozzák meg, mint más társaságok esetében, azaz az adózási év végén a vállalkozás tevékenységéből eredő nettó jövedelem összege alapján. Ennélfogva meg kell állapítani, hogy a társasági adót kell összehasonlítási alapként szolgáló jogrendszerként figyelembe venni a szóban forgó intézkedés esetleges szelektív jellegének értékeléséhez.
- 51 Másrészt meg kell állapítani, hogy a jogi személyekre általában alkalmazandó szabálytól eltérően az érintett termelő- és munkaszövetkezetek adóköteles jövedelme mentes a társasági adó alól. E szövetkezetek tehát olyan adókedvezményben részesülnek, amelyet nyereségszerzési céllal működő társaságok nem vehetnek igénybe.

- 52 A 601/1973. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkéből következik, hogy az olyan előny, mint amely az alapügyek tárgyát képezi, nem alkalmazandó valamennyi gazdasági szereplőre, hanem az a vállalkozás jogi formájára tekintettel vehető igénybe, attól függően, hogy szövetkezetről van-e szó, vagy sem (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Cassa di Risparmio di Firenze és társai ügyben hozott ítélet 136. pontját).
- 53 Meg kell jegyezni továbbá, hogy valamely támogatás az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében még akkor is szelektív lehet, ha egy gazdasági ágazatot teljes egészében érint (lásd különösen a C-75/97. sz., Belgium kontra Bizottság ügyben 1999. június 17-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-3671. o.] 33. pontját).
- 54 Azt kell tehát eldönteni, hogy az olyan adómentességek, mint amelyek az alapügyek tárgyát képezik, előnyben részesíthetnek-e bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését a társasági adórendszer által követett célkitűzés, azaz a társaságok jövedelmének adóztatása szempontjából hasonló ténybeli és jogi helyzetben található más vállalkozásokhoz képest.
- 55 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a szövetkezetek, amely társasági forma szerint az alapügyek tárgyát képező jogi személyek létrejöttek, sajátos működési elveket követnek, amelyek egyértelműen megkülönböztetik azokat más gazdasági szereplőktől. E sajátos jellemzőket az 1435/2003 rendelet elfogadásával az uniós jogalkotó, az európai szövetkezeti társaságok támogatásáról szóló közleményében pedig a Bizottság is ismertette.
- 56 E jellemzők – amint az az említett rendelet (8) preambulumbekkezdésében is szerepel – lényegében az egyén elsődlegességének elvében testesülnek meg, amely a tagságra, a kilépésre és a kizárásra vonatkozó egyedi szabályokban jelenik meg. Emellett ugyanezen rendelet (10) preambulumbekkezdése kimondja, hogy felszámolás esetén a nettó vagyont és a tartalékokat egy másik olyan szövetkezeti szervezetnek kell juttatni, amely hasonló, általános érdekeket szolgáló célok érdekében jött létre.

- 57 A szövetkezetek irányítását illetően meg kell jegyezni, hogy az nem külső befektetők hasznára irányul. Az 1435/2003 rendelet (8) és (10) preambulumbekendése, valamint az európai szövetkezeti társaságok támogatásáról szóló közlemény 1.1 pontja szerint a szövetkezet feletti ellenőrzés a tagokat egyenlő mértékben illeti meg, ami így az „egy ember, egy szavazat” elvét tükrözi. A szövetkezeti vagyon és tartalékok tehát közös tulajdonban állnak, oszthatatlanok, és azokat a tagok közös érdekeire tekintettel kell felhasználni.
- 58 A szövetkezetek működését illetően meg kell jegyezni, hogy az egyén elsődlegességének elvére tekintettel azok célja – amint az többek között az 1435/2003 rendelet (10) preambulumbekendéséből és az európai szövetkezeti társaságok támogatásáról szóló közlemény 1.1 pontjából is kitűnik – az, hogy tevékenységeik az egyben felhasználóknak, fogyasztóknak vagy szállítóknak is minősülő tagok kölcsönös javát szolgálják oly módon, hogy valamennyi tag saját részvételének megfelelően részesüljön a szövetkezet tevékenységeiből.
- 59 Emellett, amint ugyanezen közlemény 2.2.3 pontjában kifejtésre került, a szövetkezetek nem vagy csak korlátozott mértékben férnek hozzá a tőkepiacokhoz, így fejlődésük saját tőkéből vagy hitelekből oldható meg. Ennek a helyzetnek az az oka, hogy a szövetkezetek részesedései nem jegyezhetők a tőzsdén, és ennél fogva nem is szabadon átruházhatók. Továbbá, amint az 1435/2003 rendelet (10) preambulumbekendése rögzíti, a kölcsön és az üzletrésztőke kamatának mértéke korlátozott, ami a szövetkezetekbe való befektetést kevésbé vonzóbbá teszi.
- 60 Következésképpen az e típusú társasági forma haszonkulcsa jóval alacsonyabb, mint a tőkeegyesítő társaságoké, amelyek jobban képesek alkalmazkodni a piaci követelményekhez.
- 61 A szövetkezetek sajátos jellemzőire tekintettel meg kell állapítani, hogy az olyan termelő- és munkaszövetkezetek, mint amelyek az alapügyek tárgyát képezik, főszabály szerint nem tekinthetők olyanoknak, mint amelyek a kereskedelmi társaságokkal

összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak, feltéve hogy tagjaik gazdasági érdekében tevékenykednek, és nem tisztán kereskedelmi, hanem sajátosan személyes kapcsolatot is fenntartanak ez utóbbiakkal, amely alapján a tagok aktívan részt vesznek a tevékenységben és a gazdasági eredmények méltányos elosztására jogosultak.

- 62 Az olyan termelő- és munkaszövetkezetek ugyanis, amelyek az e társasági formában benne rejlőktől eltérő jellemzőkkel rendelkeznek, valójában nem kölcsönösségi célt követnek, és így meg kell őket különböztetni a Bizottságnak az európai szövetkezeti társaságok támogatásáról szóló közleményében leírt modelltől.
- 63 Végül pedig az előtte fekvő ügyek valamennyi körülményére tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a jelen ítélet 55–62. pontjában leírt szempontok alapján az alapügyek tárgyát képező termelő- és munkaszövetkezetek valóban összehasonlítható helyzetben vannak-e a társasági adó fizetésére köteles, nyereségszerzési céllal működő társaságokkal.
- 64 Amennyiben a nemzeti bíróság arra a következtetésre jut, hogy az előtte fekvő ügyekben az előző pontban említett feltétel ténylegesen teljesül, a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján azt is meg kell határozni, hogy az olyan adómentességeket, mint amelyek az alapügyek tárgyát képezik, igazolja-e a vonatkozó adórendszer jellege vagy felépítése (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben hozott ítélet 42. pontját).
- 65 Így az általános adórendszer alkalmazása alóli kivételt előíró intézkedést akkor lehet igazolni, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy az intézkedés az adórendszere alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye (lásd a fent hivatkozott Portugália kontra Bizottság ügyben hivatkozott ítélet 81. pontját).

- 66 Ebben az összefüggésben a következő tájékoztatást kell adni a kérdést előterjesztő bíróság részére annak érdekében, hogy hasznosan ítéelkezhessen az előtte fekvő ügyekben.
- 67 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már többször kimondta, hogy az állami beavatkozások által elérni kívánt cél nem elegendő ahhoz, hogy azok elkerüljék az EK 87. cikk értelmében vett „támogatássá” minősítést (lásd különösen a C-487/06. P. sz., *British Aggregates* kontra Bizottság ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-10505. o.] 84. pontját és az ott hivatkozott ítéelkezési gyakorlatot).
- 68 Ugyanis az EK 87. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget az állami beavatkozás okai vagy célkitűzései szerint, hanem azt annak hatásai alapján határozza meg (a fent hivatkozott *British Aggregates* kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 85. pontja és az ott hivatkozott ítéelkezési gyakorlat).
- 69 Emlékeztetni kell arra is, hogy az általános adórendszer alkalmazása alóli kivételt előíró intézkedést akkor lehet igazolni, ha az az említett adórendszer alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye. E tekintetben különbséget kell tenni egyrészt az adott adórendszer – azon kívülálló – céljai, másrészt a magában az adórendszerben rejlő mechanizmusok között, amelyek szükségesek a fenti célok eléréséhez (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott *Portugália* kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 81. pontját).
- 70 Következésképpen az olyan adómentességek, amelyek a vonatkozó adórendszertől idegen célkitűzés eredményei, nem mentesülhetnek az EK 87. cikk (1) bekezdéséből eredő követelmények alól.
- 71 Emellett, amint a vállalkozások közvetlen adóztatásáról szóló közlemény 25. pontjából kiderül, a Bizottság álláspontja szerint a nemzeti adórendszer jellegére vagy felépítésére érvényesen lehet hivatkozni annak igazolására, hogy a teljes nyereségüket a tagok között felosztó szövetkezetek a szövetkezet szintjén nem adóznak, amennyiben a tagokat viszont megadóztatják.

- 72 Végül, amint az írásbeli észrevételeiben is előadja, a Bizottság továbbá úgy véli, hogy egy tagállami intézkedés nem igazolható érvényesen a szóban forgó adórendszer jelle- gével vagy felépítésével, amennyiben lehetővé teszi a szövetkezeten kívül álló harma- dik személyekkel folytatott kereskedelemről eredő jövedelem után fizetendő adó alóli mentességet, vagy az ez utóbbiaknak díj címén kifizetett összegek levonását.
- 73 Emellett egy adott előny vonatkozásában nemcsak annak a szóban forgó adórendszer- ben benne rejlő tulajdonságokkal való, hanem e rendszer végrehajtását illető kohe- renciáját is biztosítani kell.
- 74 Az érintett tagállam feladata tehát, hogy megfelelő ellenőrző és felügyeleti eljárásokat hozzon létre és alkalmazzon annak érdekében, hogy biztosítsa a szövetkezetek javára bevezetett különös adóintézkedéseknek az adórendszer logikájával és szerkezetével való koherenciáját, és hogy elkerülje azt, hogy a gazdasági szereplők pusztán az e tár- sasági forma vonatkozásában előírt adókedvezmények igénybevétele érdekében vá- lasszák e sajátos jogi formát. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy e követelmény teljesül-e az alapügyekben.
- 75 Mindenesetre annak érdekében, hogy az alapügyekben szóban forgó adómentességek igazolhatók legyenek az érintett tagállam adórendszerének jellegével vagy felépítésé- vel, azt is biztosítani kell, hogy megfeleljenek az arányosság elvének, és ne haladják meg a szükséges mértéket, abban az értelemben, hogy a követett törvényes célkitűzés nem érhető el enyhébb intézkedésekkel.
- 76 A kérdést előterjesztő bíróságnak az uniós jog értelmezése kapcsán a Bíróság által a jelen ítélet 64–75. pontjában kifejtett szempontokra tekintettel kell eldöntenie, hogy az alapügyekben szóban forgó, a termelő- és munkaszövetkezetek javára előírt adó- kedvezményeket igazolja-e az érintett adórendszer jellege vagy felépítése.

A tagállamok közötti kereskedelemre gyakorolt hatásra és a versenytorzításra vonatkozó feltételekről

- 77 Az EK 87. cikk (1) bekezdése tiltja az olyan támogatásokat, amelyek érintik a tagállamok közötti kereskedelmet és torzítják a versenyt, vagy azzal fenyegetnek.
- 78 Annak értékelése keretében, hogy valamely nemzeti intézkedés állami támogatásnak minősítendő-e, nem azt kell megállapítani, hogy a támogatásoknak tényleges hatása van a tagállamok közötti kereskedelemre, vagy hogy valóban torzítják a versenyt, hanem csak azt kell megvizsgálni, hogy e támogatások képesek-e hatást gyakorolni a kereskedelemre, és torzítani a versenyt (a C-372/97. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-3679. o.] 44. pontja, a C-148/04. sz. Unicredito Italiano ügyben 2005. december 15-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-11137. o.] 54. pontja, valamint a fent hivatkozott Cassa di Risparmio di Firenze és társai ügyben hozott ítélet 140. pontja).
- 79 Különösen, ha a tagállam által nyújtott támogatás valamely vállalkozás helyzetét megerősíti a Közösségen belüli kereskedelemben versenytársaival szemben, a támogatást olyannak kell tekinteni, mint amely érinti ezt a kereskedelmet (lásd különösen a fent hivatkozott Unicredito Italiano ügyben hozott ítélet 56. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a fent hivatkozott Cassa di Risparmio di Firenze és társai ügyben hozott ítélet 141. pontját).
- 80 E tekintetben nem szükséges, hogy a kedvezményezett vállalkozás saját maga részt vegyen a Közösségen belüli kereskedelemben. Ha ugyanis valamely tagállam támogatást nyújt egy vállalkozásnak, a belső termelés szintje emiatt fennmaradhat vagy növekedhet, ami azzal a következménnyel jár, hogy a többi tagállamban letelepedett vállalkozásoknak az e tagállam piacára való belépési esélyei csökkennek. Másrészt pedig az olyan vállalkozás megerősítése, amely addig nem vett részt a Közösségen belüli kereskedelemben, olyan helyzetbe hozhatja azt, hogy más tagállam piacára be tud lépni (a fent hivatkozott Unicredito Italiano ügyben hozott ítélet 58. pontja, valamint a fent hivatkozott Cassa di Risparmio di Firenze és társai ügyben hozott ítélet 143. pontja).

- 81 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy az olyan adókedvezmény, mint amely az alapügyek tárgyát képezi, az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében véve érintheti a tagállamok közötti kereskedelmet, és torzíthatja a versenyt.
- 82 A fenti megfontolásokra tekintettel a jelen ítélet 38. pontjában újrafogalmazott kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 601/1973. sz. köztársasági elnöki rendelet 11. cikkéhez hasonló nemzeti szabályozásban a termelő- és munkaszövetkezetek javára biztosított, az alapügyek tárgyát képezőkhöz hasonló adókedvezmények az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében véve csak akkor minősülnek „állami támogatásnak”, ha e rendelkezés valamennyi alkalmazási feltétele teljesül. Olyan helyzetben, mint amely a kérdést előterjesztő bíróság előtt fekvő jogviták alapjául szolgált, ez utóbbi bíróság feladata annak közelebbi vizsgálata, hogy az érintett adókedvezmények szelektív jellegűek-e, valamint hogy esetlegesen igazolhatók-e a vonatkozó nemzeti adórendszer jellegével vagy felépítésével, különösen annak megállapításával, hogy az alapügyek tárgyát képező szövetkezetek valóban összehasonlítható helyzetben vannak-e a nyereségszerzési céllal működő társasági jogi formában létrejött gazdasági szereplőkkel, és amennyiben igen, úgy az említett szövetkezetek számára biztosított kedvezőbb adójogi bánásmód egyfelől az érintett tagállam adórendszerének alapelveiben rejlik-e, és másfelől megfelel-e a koherencia és az arányosság elvének.

A költségekről

- 83 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

**Az adókedvezmények szabályozásáról szóló 1973. szeptember 29-i 601. sz. köz-
társasági elnöki rendelet 1984 és 1993 között hatályos szövegének 11. cikké-
hez hasonló nemzeti szabályozásban a termelő- és munkaszövetkezetek javá-
ra biztosított, az alapügyek tárgyát képezőkhöz hasonló adókedvezmények az
EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében véve csak akkor minősülnek „állami tá-
mogatásnak”, ha e rendelkezés valamennyi alkalmazási feltétele teljesül. Olyan
helyzetben, mint amely a kérdést előterjesztő bíróság előtt fekvő jogviták alapjá-
ul szolgált, ez utóbbi bíróság feladata annak közelebbi vizsgálata, hogy az érin-
tett adókedvezmények szelektív jellegűek-e, valamint hogy esetlegesen igazolha-
tók-e a vonatkozó nemzeti adórendszer jellegével vagy felépítésével, különösen
annak megállapításával, hogy az alapügyek tárgyát képező szövetkezetek való-
ban összehasonlítható helyzetben vannak-e a nyereségszerzési céllal működő
társasági jogi formában létrejött gazdasági szereplőkkel, és amennyiben igen,
úgy az említett szövetkezetek számára biztosított kedvezőbb adójogi bánásmód
egyfelől az érintett tagállam adórendszerének alapelveiben rejlik-e, és másfelől
megfelel-e a koherencia és az arányosság elvének.**

Aláírások